

Сукупність результатів дозволяє діагностувати цікаву дослідницьку сферу – на основі спрощеної моделі факторів впливу з використанням комп'ютерної техніки будувати моделі багаторівневих ієрархічних структур інформації про потенційні чинники організацій.

Список літератури: 1. *Шморгун Л. Г.* Менеджмент організацій : навч. посіб. / Л. Г. Шморгун. – К. : Знання, 2010. – 452 с. 2. *Монастирський Г. Л.* Теорія організації : навч. посіб. / Г. Л. Монастирський. – К. : Знання, 2008. – 319 с. 3. *Осовська Г. В.* Менеджмент організацій : підруч. / Г. В. Осовська, О. А. Осовський. – К. : Кондор, 2009. – 680 с. 4. *Бєсєдін М. О.* Основи менеджменту : оцінно-ситуаційний підхід (модульний варіант) : підруч. / М. О. Бєсєдін, В. М. Нагаєв. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 496 с. 5. *Основи менеджменту: підручник / Гріфін Р., Яцура В.* ; наук. ред. В. Яцура, Д. Олесневич. – Львів : БаК, 2001. – 624 с. 6. *Мескон М. Х.* Основы менеджмента / М. Х. Мескон., М. Альберт, Ф. Хедоури [пер. с англ.] : – 2-е изд. – М.: Дело, 2001. – 800 с. 7. *Мошек Г. Є.* Менеджмент підприємства : підруч. / Г. Є. Мошек, Л. А. Гомба, Л. П. Піддубна. – К. : Київ.нац.торг.-еко.ун-т, 2002. – 317 с. 8. *Хміль Ф. І.* Основи менеджменту : підруч. / Ф. І. Хміль. – К. : Академвидав, 2005. – 608 с. 9. *Хомяков В. І.* Менеджмент підприємства. 2-ге вид., переробл. і доп. – К. : Кондор, 2005. - 434 с.

Надійшла до редакції 15.10.10

УДК 657.6

О. Л. ШЕРСТЮК, канд. екон. наук, доц. Київський національний торговельно-економічний університет

АСПЕКТИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК

Анотація. У статті викладені аспекти, які мають бути досліджені аудитором під час перевірки облікових оцінок, використаних при складанні фінансової звітності. Визначено вплив зазначених аспектів на виконання аудитором відповідних процедур.

Abstract. There are aspects that should be researched auditor during authentication assessments used in compiling financial statements in the article. Also there is influence of the aspects of the implementation of an appropriate procedures in the article.

Вступ. Унаслідок невизначеності, властивій господарській діяльності, багато статей у фінансових звітах неможливо оцінити точно. У таких випадках застосовується облікова попередня оцінка, яка являє собою визначення приблизної вартості об'єктів обліку та суми статті звітності за відсутності точних методів оцінювання [1].

Прикладами обставин, які визначають необхідність застосування до об'єктів облікових попередніх оцінок, є наявність безнадійних боргів, старіння запасів, необхідність визначити справедливую вартість фінансових активів або фінансових зобов'язань, термінів корисної експлуатації активів,

що амортизуються, чи ідентифікація очікуваної моделі споживання економічних вигід, утілених у них, прийняття гарантійних зобов'язань тощо [2, с.1151].

Постановка проблеми. Попередні облікові оцінки часто здійснюються в умовах невизначеності щодо результату подій, які мали місце, або, як очікується, відбудуться у майбутньому, і передбачають застосування судження.

В багатьох випадках облікові оцінки отримуються за допомогою формули, заснованої на досвіді (наприклад, на досвіді використання стандартних норм амортизації для кожного виду основних засобів чи стандартного відсотку доходу від продажів для обчислення резерву сумнівних боргів) [1].

Аудитор, відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, повинен одержати достатні відповідні аудиторські докази стосовно того, чи є облікова оцінка обґрунтованою за певних обставин і чи відповідним чином розкрита інформація.

Таким чином, існує необхідність ідентифікації основних аспектів оцінювання облікових оцінок, які мають бути враховані аудитором під час планування та виконання аудиторських процедур, оцінювання їх результатів та формування відповідного професійного судження.

Стан вивчення проблеми. Застосування облікових оцінок передбачене, серед іншого, вимогами чинних в Україні положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Практичне застосування передбачених в них підходів призводить до ускладнення процесу ознайомлення користувачів інформації та її застосування для підготовки та обґрунтування управлінських рішень.

Тому, ключовим етапом підготовки інформації з точки зору користувача є незалежна оцінка правильності застосування процедур підготовки фінансових звітів з використанням облікових оцінок.

Не зважаючи на велику кількість різноманітних підходів щодо використання облікових оцінок під час підготовки звітності, на наш погляд недостатньо розроблений методичний інструментарій аудиту правильності їх застосування. Зокрема, вимоги чинної редакції МСА визначають загальні підходи до вирішення цієї проблеми, водночас недостатньо досліджені на науковому і практичному рівні детальні аспекти їх застосування.

Метою дослідження, результати якого викладені у статті, є ідентифікація аспектів аудиторської перевірки облікових оцінок, використаних під час підготовки фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Результати досліджень, присвячених проблемам аудиту фінансової звітності підприємств викладено в роботах закордонних (Р.Адамса, А.Аренса, Ф.Дефліза, С.Бичкової, Ю.Данилевського) та вітчизняних науковців (Р.Костирка, О.Петрик, І.Пилипенка, О.Редька, В.Сопка та ін.).

Водночас, проблеми аудиторської перевірки облікових оцінок не знайшли широкого відображення у дослідженнях, що проводилися останнім часом.

Викладення основного матеріалу. Провідними аспектами, що мають бути враховані під час аудиторської перевірки облікових оцінок, є наступні:

- умови завдання, що отримав аудитор від замовника;
- зміст статті фінансової звітності;
- наявність чи відсутність нормативних вимог стосовно процедур застосування облікових оцінок для визначеного показника;
- джерело інформації, використане обліковим персоналом клієнта;
- правильність застосування процедур обробки інформації під час формулювання облікових оцінок.

Зазначені аспекти безпосередньо впливають на зміст та обсяг аудиторських процедур, спрямованих на перевірку облікових оцінок, а також на отримані внаслідок їх застосування аудиторські докази, що стануть основою професійного судження аудитора.

Умови завдання, що виконує аудитор на умовах домовленості з клієнтом, визначають рівень упевненості, який може бути наданий для користувачів інформації фінансової звітності в аудиторському висновку або звіті. Залежно від цього, аудитор має прийняти рішення щодо доцільності застосування аудиторських процедур перевірки облікових оцінок, на основі яких подана відповідна інформація.

Так, виконання аудиторської перевірки та огляду передбачає висловлення професійного судження стосовно перевіреної інформації. З іншого боку, виконання узгоджених процедур чи підготовка інформації не передбачає надання такого судження. З урахуванням цього, аудитор може відмовитися від перевірки облікових оцінок, оскільки відсутність потреби у формуванні професійного судження обумовлює відсутність необхідності виконання відповідних процедур.

Водночас, потреба ґрунтовної перевірки інформації фінансової звітності, результатом якої, як очікується, буде висловлення професійного судження аудитора, спричиняє необхідність не лише оцінювання правильності побудови облікових оцінок, але й перевірку дотримання процедур розкриття їх змісту.

Необхідність врахування змісту статті фінансової звітності під час виконання аудиторських процедур дослідження облікових оцінок пояснюється тим, що він визначається характером відображеної інформації, і, як наслідок, може вплинути на рішення користувачів, які стосуються результатів аналізу як окремих показників фінансової звітності, так і їх сукупності. Тому, аудитор має отримати та оцінити інформацію, пов'язану з класифікацією показників фінансової звітності та їх розкриттям.

Водночас, змістом статей фінансової звітності визначається їх вплив на інші показники як фінансового, так і не фінансового характеру. Це дає підстави аудитору прийняти рішення щодо застосування додаткових процедур, метою яких є оцінка дотримання нормативних документів при

побудові облікових оцінок, ймовірності їх відхилень від значення, наведеного у звітності, а також – ефективності функціонування системи внутрішнього контролю клієнта під час формування відповідної інформації.

Важливим аспектом, який має бути врахований аудитором у процесі перевірки облікових оцінок є також наявність чи відсутність вимог нормативних документів щодо їх застосування.

Зазначені вимоги можуть стосуватися:

- переліку обставин, за яких можуть бути застосовані облікові оцінки;
- переліку статей фінансової звітності, щодо яких можуть бути застосовані облікові оцінки;
- переліку процедур застосування облікових оцінок;
- порядку розкриття інформації про застосування облікових оцінок.

Такі вимоги, як правило, визначаються концептуальною основою бухгалтерського обліку та фінансової звітності, яку використовує клієнт на підставі затвердженої облікової політики.

Перевірка дотримання наведених вимог дасть можливість аудитору переконатися в дієвості системи внутрішнього контролю під час формування інформації фінансової звітності. Саме система внутрішнього контролю має забезпечити попередження, виявлення та усунення відхилень, яких може припуститися система бухгалтерського обліку клієнта, зокрема – під час використання облікових оцінок.

Водночас, аудитор має самостійно дослідити окремі аспекти застосування облікових оцінок, а саме: адекватності моделі визначення, правильності її застосування, достовірності проведених розрахунків, наявності документального підтвердження тощо.

Однією з вимог, яку висуває концептуальна основа бухгалтерського обліку, може бути джерело інформації, необхідної для застосування облікових оцінок.

Зокрема, до джерел інформації, які можуть бути використані можуть відноситися розрахунки, здійснені працівниками бухгалтерії, акти оцінювання, що надаються фаховими експертами, повідомлення про вартість окремих активів на ринках збуту тощо.

Для кожного з зазначених джерел можуть бути визначені власні умови використання, процедури врахування та тривалість чинності інформації.

Аудитор повинен мати змогу оцінити відповідність умов застосування інформації, одержаної з різних джерел, умовам, визначеним в нормативних документах, що дасть можливість сформулювати судження стосовно дотримання законів і нормативних документів у процесі використання облікових оцінок.

Ще одним аспектом перевірки облікових оцінок, що має бути врахований аудитором, є правильність застосування процедур обробки інформації при їх формулюванні.

Аудитору необхідно отримати докази стосовно адекватності обраних управлінським персоналом клієнта процедур, правильності формалізації відповідних моделей та виконання розрахунків.

Висновки та перспективи подальших досліджень. З урахуванням наведених аспектів, аудитор має виконати наступні кроки:

- 1) оцінку даних та розгляд припущень, на яких ґрунтується оцінка;
- 2) перевірку розрахунків, що виконуються при оцінюванні;
- 3) порівняння облікових оцінок, отриманих у попередні періоди, з фактичними результатами тих періодів;
- 4) розгляд процедур затвердження управлінського персоналу.

Виконання зазначених процедур, у власну чергу, потребує ефективного методичного забезпечення, що дасть можливість аудитору сформулювати обґрунтоване професійне судження стосовно попередніх облікових оцінок, використаних керівництвом клієнта під час підготовки фінансової звітності.

Тому, серед напрямків подальших досліджень можна виділити вирішення проблем удосконалення методичних прийомів аудиторської перевірки облікових оцінок та оцінювання отриманих аудиторських доказів.

Список літератури: 1. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 2010 Edition. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks>. 2. Міжнародні стандарти фінансової звітності – 2009.: Переклад з англ. / за ред. С.Ф. Голова. – Том 1. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. – 1608с.

Надійшла до редакції 23.10.10

УДК 658.15

І. С. ШАРАПОВА, асист. Кримського економічного інституту ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ ПРЯМИХ МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАТРАТ В СОБІВАРТОСТІ ГРЯЗЕЛІКУВАННЯ

Анотація Стаття присвячена особливостям формування собівартості грязелікування при використанні нормативного методу обліку затрат в умовах замкнутого технологічного циклу. Запропонована методика розрахунку прямих матеріальних затрат з урахуванням індивідуальних фізико-біологічних особливостей пацієнтів.

Annotation This article is devoted to features forming mud cost when using the normative method of cost accounting in a closed technological cycle. The proposed method of calculation of direct costs based on individual physical and biological features of patients.

Вступ. Важливим фактором підвищення конкурентоспроможності українських курортів є ефективна система обліку затрат і калькулювання собівартості грязелікування, яка базується на досягненнях вітчизняного і